

Audience publique du 12 décembre 2011

Recours formé par
la société anonyme ..., ...
contre une décision du préposé du bureau d'imposition, section société ...
de l'administration des Contributions directes
en matière de communication de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 28742 du rôle et déposée le 14 juin 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître André Lutgen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., établie et ayant son siège à ..., inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à l'annulation d'une décision prise en date du 13 mai 2011 par le préposé du bureau d'imposition, section sociétés ... de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 6 juillet 2011 ;

Vu le mémoire supplémentaire erronément qualifié de mémoire en réponse déposé au greffe du tribunal administratif le 18 août 2011 par Maître André Lutgen au nom société anonyme ... ;

Vu les pièces versées en cause ainsi que la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître André Lutgen, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

Le 13 mai 2011, le préposé du bureau d'imposition, section sociétés ... de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné « le préposé » prit une décision adressée à la société anonyme ..., ci-après dénommée la « société ... », libellée dans les termes suivants :

« Le bureau d'imposition Sociétés ... a été saisi d'une demande d'assistance administrative émanant des autorités fiscales françaises et dont le but est d'obtenir des renseignements au sujet de votre société dans le cadre d'un contrôle de votre filiale ... « ... » et portant sur les exercices fiscaux 2009 et 2010.

Pour me mettre en mesure de donner suite à cette demande je vous invite à me fournir jusqu'au 9 juin 2011 au plus tard les documents et renseignements suivants :

1. *Veillez me faire parvenir votre déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal de l'exercice d'exploitation clôturé le 31 mars 2011 ainsi que le bilan et les annexes fiscales y relatifs*
2. *Veillez me faire parvenir des copies des procès verbaux des assemblées ordinaires et extraordinaires des actionnaires ayant eu lieu au cours des années 2009-2010.*
3. *Veillez me faire parvenir des copies des listes de présence établies lors des assemblées visées sous le no 2.*
4. *Veillez me faire parvenir le cas échéant les coordonnées exactes de la société chargée avec la gestion de votre trésorerie et une liste de vos prestataires de services avec indications (sic) des montants facturés*
5. *Veillez me faire parvenir le détail des enregistrements comptables relatifs à l'encaissement et à la réaffectation des dividendes reçus de votre filiale ainsi qu'une liste des mouvements enregistrés pour la période du 31.03.2009 au 31.03.2011 au compte courant de M. ... auprès de votre société.*
6. *Veillez me faire parvenir le détail des écritures comptables concernant la réduction de capital décidée le 11 décembre 2009 et les références du compte bancaire sur lequel le montant a été versé.*

Les bases légales de la présente demande sont l'article 22 de la convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 1^{er} avril 1958 entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg et approuvée par la loi du 17 août 1959, la directive CEE 77/799 du 19 décembre 1977, la loi et le règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs ainsi que les paragraphes 201(1) et 175 de la loi générale des impôts (AO) » :

Par une lettre de son mandataire du 6 juin 2011 adressée au préposé, la société ... se basant sur l'article 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, requit dudit préposé de « [lui] faire tenir dans les meilleurs délais, la demande d'entraide telle qu'elle (...) a été adressée par les autorités fiscales françaises ». La société ... sollicite également de faire « reporter le délai pour fournir les renseignements à un mois, conformément à l'article 3 de la loi du 31 mars 2010 ».

Le préposé répondit par lettre du 7 juin 2011 au mandataire de la société ... dans les termes suivants :

« En référence à votre courrier visé sous rubrique je peux vous informer que votre demande de prolongation du délai pour la remise des données est avisée favorablement. Quant à votre demande d'obtenir une copie de la lettre des autorités fiscales françaises, elle est rejetée vu qu'il s'agit d'un document confidentiel.

J'attire votre attention sur le fait que l'avenant relatif à l'article 22 de la convention franco-luxembourgeoise conclue en matière des doubles impositions et ratifié par la loi du 31 mars 2010 vise le cas où des informations sont sollicitées directement auprès d'un institut financier. ».

La société ... a fait introduire, par requête déposée le 14 juin 2011 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à l'annulation de la décision du préposé du 13 mai 2011.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité *omissio medio* du recours. Il soutient que la demande de renseignements du 13 mai 2011 constituerait une décision discrétionnaire susceptible d'un recours hiérarchique formel au sens des §§ 237, 303 et 304 AO, qui devrait être introduit par écrit, soit auprès du bureau d'imposition émetteur, soit auprès du directeur des Contributions directes dans un délai de trois mois après la date de la notification, ainsi que cela figurerait au verso de la décision litigieuse, de sorte que la partie demanderesse n'aurait pas su s'y méprendre. Il fait valoir qu'aucun recours hiérarchique formel au sens du § 237 AO contre la décision litigieuse du 13 mai 2011 n'aurait été introduit devant le directeur des contributions dans le délai légal de trois mois, de sorte que le présent recours serait irrecevable. Pour le surplus, le délégué du gouvernement conteste le moyen de la partie demanderesse selon lequel la décision litigieuse relèverait du champ d'application de la loi du 31 mars 2010. Il soutient, en effet, que l'article 2 2. de l'Avenant à la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance du 1^{er} avril 1958 et échange de lettres y relatif du 3 juin 2009 qui dispose que « *les dispositions de l'Avenant s'appliquent aux revenus afférents, suivant les cas, à toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit immédiatement la date de signature de l'Avenant* » ne serait pas applicable en l'espèce. En effet, la décision litigieuse ne se rapporterait pas exclusivement à une seule année civile ou à un exercice « *commençant à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit immédiatement la date de signature de l'Avenant* », en l'occurrence l'année 2010, mais viserait une période couvrant plusieurs années d'imposition et clairement antérieures à 2010, de sorte à en conclure que la décision litigieuse aurait été prise sur base de - et en toute conformité à - la procédure d'échange telle que prévue par la loi du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs (et le règlement afférent) qui met en oeuvre la Directive 77/799/CEE ainsi qu'à l'article 22 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France, dans sa version en vigueur avant la signature de l'Avenant du 3 juin 2009.

La demanderesse résiste à cette argumentation du délégué du gouvernement en faisant valoir que, selon elle, l'article 22 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance du 1^{er} avril 1958 tel que modifié par l'Avenant et l'échange de lettres y relatif du 3 juin 2009 et les dispositions des articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande seraient applicables à la demande de renseignement déferée. Selon elle, ce serait le texte modifié de l'article 22 qui dispose comme énoncé à l'article 2 2. de l'Avenant précité que : « *Les dispositions de l'Avenant s'appliquent aux revenus afférents, suivant le cas, à toute l'année civile ou tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit immédiatement la date de signature de l'Avenant.* » qui serait applicable à la demande de renseignements que l'administration des contributions visait à obtenir dans les termes suivants : « *des renseignements au sujet de [la] société [...] dans le cadre d'un contrôle de [la] filiale française* » ... » et portant sur les exercices fiscaux 2009 et 2010. » Elle soutient en effet qu'un des deux exercices contrôlés de la société à responsabilité limitée de droit français ... serait l'exercice 2010 et qu'en ce qui concerne la société ..., dont l'année sociale commencerait le 1^{er} avril et finirait le 31 mars de l'année suivante, des documents seraient demandés pour les années 2009, 2010 et 2011.

Enfin, la partie demanderesse expose avoir déposé un recours hiérarchique formel au sens du paragraphe 237 AO entre les mains du directeur de l'administration des contributions en date du 10 août 2011.

A l'audience des plaidoiries, elle a indiqué sur question afférente du tribunal qu'eu égard à la question relative à la version applicable de l'article 22 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance du 1^{er} avril 1958 à la décision déférée, conditionnant la nature du recours (hiérarchique ou juridictionnel) et les délais afférents à un tel recours, elle avait introduit tant le présent recours que le recours hiérarchique formel au sens du paragraphe 237 AO dans le délai légal de trois mois.

Les parties étant en désaccord quant à la loi applicable à la décision déférée, laquelle étant de nature à déterminer la nature du recours prévu contre cette décision, il appartient tout d'abord au tribunal de déterminer la législation applicable *ratione temporis* à la décision déférée, soit en d'autres termes de vérifier la légalité de la base légale y invoquée afin de pouvoir se prononcer sur la recevabilité du recours.

Il est constant que la décision sous examen indique que « *les bases légales de la présente demande sont l'article 22 de la convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 1^{er} avril 1958 entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg et approuvée par la loi du 17 août 1959, la directive CEE 77/799 du 19 décembre 1977, la loi et le règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs ainsi que les paragraphes 201(1) et 175 de la loi générale des impôts (AO)* »

Ainsi, la décision déférée invoque quatre bases légales différentes, à savoir 1) une base légale ressortissant de l'ordre juridique international : l'article 22 de la convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 1^{er} avril 1958 entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg et approuvée par la loi du 17 août 1959, ci-après dénommée « la convention », 2) une base légale ressortissant de l'ordre juridique communautaire : la directive CEE 77/799 du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, 3) et 4) deux bases légales ressortissant de l'ordre juridique national : la loi et le règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs ainsi que les paragraphes 201(1) et 175 de la loi générale des impôts, ci-après dénommée « AO ».

Le tribunal constate que seule la base légale visée au point 1) supra, à savoir l'article 22 de la convention est contestée par le demandeur, et plus particulièrement la version applicable dudit article à la décision déférée, de sorte que le tribunal limitera son examen à cette seule disposition.

Il échet de rappeler que l'article 22 précité a fait l'objet d'une modification par voie d'Avenant approuvé par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements, ci-après dénommée « la loi du 31 mars 2010 ».

Au-delà de la modification apportée au libellé même de l'article 22 précité, qui ne sera pas examinée à ce stade-ci, exclusivement limité à la seule question de la recevabilité du recours, il échet de relever que la loi du 31 mars 2010 a introduit un régime de recours

déroatoire au droit commun à l'encontre des demandes de renseignements émanant de l'administration fiscale en son article 6. (1) qui dispose comme suit : « *Contre les décisions visées à l'article 4, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Contre les décisions visées à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. Le recours contre les décisions visées aux articles 4 et 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance (...)* ».

Il échet de préciser que l'article 4 sus-visé vise la décision de l'administration fiscale adressée au détenteur des renseignements concerné de fournir les renseignements demandés tandis que l'article 5 sus-visé traite de l'amende administrative fiscale et de son montant qui peut être imposée par l'administration fiscale au détenteur des renseignements qui reste en défaut de s'exécuter dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision portant injonction de fournir les renseignements demandés.

Ainsi, il appartient à ce stade au tribunal d'examiner les dispositions relatives à l'entrée en vigueur de l'Avenant approuvé par la loi du 31 mars 2010 ayant modifié l'article 22 de la convention.

A cet effet, l'article 2 2. de l'Avenant précité dispose que « *Les dispositions de l'Avenant s'appliquent aux revenus afférents, suivant les cas, à toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement la date de signature de l'Avenant* ».

Par ailleurs, il ressort que l'échange de lettres entre la direction de la législation fiscale française et le directeur des contributions luxembourgeois est intervenu en date du 3 juin 2009, tel que publié au Mémorial A-N° 51 du 6 avril 2010, de sorte qu'il échet d'en déduire qu'aux termes de l'article 2 2. de l'Avenant précité, les dispositions dudit Avenant s'appliquent aux revenus afférents, suivant les cas, à toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier 2010, à savoir le 1^{er} janvier de l'année qui suit immédiatement le 3 juin 2009, date de signature de l'Avenant.

En d'autres termes, l'article 22 de la convention dans sa nouvelle version s'applique aux revenus afférents à toute l'année civile ou tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier 2010.

Le tribunal est ensuite amené à examiner le contenu de la décision déferée afin de déterminer l'exercice concerné ou les exercices concernés par la demande de renseignements émanant de l'administration des contributions.

Il ressort des explications de la partie demanderesse au cours de l'audience des plaidoiries que les points 1) à 4) de la décision déferée reproduite *in extenso* ci-avant, ne sont pas litigieux. En revanche, la partie demanderesse conteste que les renseignements visés tant au point 5) relatif au « *détail des enregistrements comptables relatifs à l'encaissement et à la réaffectation des dividendes reçus de votre filiale ainsi qu'une liste des mouvements enregistrés pour la période du 31.03.2009 au 31.03.2011 au compte courant de M. ... auprès de [la] société [...]* » qu'au point 6) visant le « *détail des écritures comptables concernant la*

réduction de capital décidée le 11 décembre 2009 et les références du compte bancaire sur lequel le montant a été versé » aient pour base légale l'article 22 de la convention dans sa version antérieure au 1^{er} janvier 2010.

Il échet de constater que le point 6) critiqué visant à obtenir le détail des écritures comptables concernant la réduction de capital décidée le 11 décembre 2009 et les références du compte bancaire sur lequel le montant a été versé se rapporte à une date précise, celle du 11 décembre 2009, se situant avant l'entrée en vigueur de la version modifiée de l'article 22 de la convention, à savoir, le 1^{er} janvier 2010 de sorte que le tribunal retient que sur ce point l'article 22 de la convention avait vocation à s'appliquer dans sa version antérieure à la modification découlant de la loi du 31 mars 2010.

Il échet ensuite de constater que le point 5) critiqué vise le détail des enregistrements comptables relatifs à une opération spécifique, à savoir l'encaissement et à la réaffectation des dividendes reçus de la filiale française de la société demanderesse ainsi qu'une liste des mouvements enregistrés pour une période du 31.03.2009 au 31.03.2011 d'un compte associé.

S'il est vrai que la période de référence des mouvements enregistrés du compte associé faisant l'objet de la demande de renseignements de la part de l'administration des contributions se trouve être à cheval sur la période précédant l'entrée en vigueur de la nouvelle version de l'article 22 de la convention le 1^{er} janvier 2010 et sur la période suivant cette entrée en vigueur, en l'absence de disposition transitoire et eu égard à l'unicité du caractère de la demande de renseignements ayant pour objet de faire ressortir une liste de mouvements d'un compte sur une ligne du temps, il échet de constater que le point de départ de la demande de renseignement se situant avant l'entrée en vigueur de la modification de l'article 22 de la convention, les mouvements intervenus postérieurement y sont intrinsèquement rattachés de sorte qu'il faut en conclure que l'article 22 de la convention dans sa version antérieure à la modification intervenue le 1^{er} janvier 2010 a également vocation à s'appliquer au point 6) de la décision déférée.

Partant le moyen de la partie demanderesse tendant à soutenir que l'article 22 de la convention dans sa version du 1^{er} janvier 2010 serait applicable à la décision déférée laisse d'être fondé.

Le tribunal venant de retenir ci-avant que l'article 22 de la convention dans sa version antérieure à la modification intervenue le 1^{er} janvier 2010 a vocation à s'appliquer à la décision déférée ainsi que les autres bases légales visées supra, le recours contre ladite décision est partant à examiner au regard des dispositions de droit commun et non de celles dérogatoires prévues par l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 237 AO, et de l'article 8 (3) 2. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge de l'annulation sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision administrative autre « *als die in den Paragraphen 168, 211, 214, 215 und 212 a, Absatz 1 und 235 bezeichneten Verfügungen* ».

Néanmoins, la recevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé contre la décision administrative autre « *als die in den Paragraphen 168, 211, 214, 215 und 212 a, Absatz 1 und 235 bezeichneten Verfügungen* » est conditionnée par la saisine préalable du bureau

d'imposition ou du directeur des contributions directes dans un délai de trois mois pour examen.

Il est constant en l'espèce qu'un recours hiérarchique formel au sens du paragraphe 237 AO entre les mains du directeur de l'administration des contributions n'a été introduit qu'en date du 10 août 2011 soit postérieurement à la date de l'introduction du présent recours. Or, la réclamation préalable devant le bureau d'imposition ou le directeur de l'administration des contributions est une condition *sine qua non* de la recevabilité d'un recours contentieux ultérieur devant le tribunal administratif de sorte que le recours est à déclarer irrecevable.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;
déclare le recours en annulation irrecevable ;
condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Marc Feyereisen, président,
Anne Gosset, juge,
Paul Nourissier, juge

et lu à l'audience publique du 12 décembre 2011 par le président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler

s. Sabrina Knebler

s. Marc Feyereisen

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 15 décembre 2011
Le Greffier assumé du Tribunal administratif